**Тема 2. Учет долгосрочных активов**

**Стандарты, регулирующие изучение темы:**

- IAS 16 «Property, Plant and Equipment» (МСБУ 16 «Основные средства»);

- IAS 40 «Investment Property» (МСБУ 40 «Инвестиционное имущество»);

 - IAS 23 «Borrowing Costs» (МСБУ 23 «Затраты по займам»);

 - IAS 20 «Accounting for Government Grant and Disclosure of Government Assistance» (МСБУ 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»)

- IAS 38 «Intangible Assets» (МСБУ 38 «Нематериальные активы»);

- IFRS 16 «Leases» (МСФО 16 «Аренда»);

- IAS 36 «Impairment of Assets» (МСБУ 36 «Обесценение активов»).

1. **IAS 16 «Основные средства»**

***Основные средства (ОС)* –** материальные активы, которые:

* используются в производстве, для поставки товаров или услуг, сдачи в аренду, в административных целях;
* предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

***Критерии признания:***

1. Существует вероятность притока экономических выгод в будущем
2. Стоимость актива может быть надежно оценена

3. Наличие контроля

***Оценка ОС на момент их признания*** осуществляется по первоначальной стоимости, порядок определения которой зависит от способа поступления объекта:

1. *Приобретение за денежные средства (за наличный расчет)* - первоначальная стоимость равна сумме, уплаченной за актив, т.е.:

- цена приобретения,

- затраты на доставку, сборку, подготовку производства,

- прочие затраты, прямо связанные с приведением актива в рабочее состояние,

- затраты на вывод из эксплуатации,

- затраты по займам, если актив является квалифицируемым (МСБУ 23).

*Затраты, связанные с приобретением объекта, могут капитализироваться если:*

- они увеличивают ценность (полезность) актива;

- являются неизбежными для введения актива в эксплуатацию

|  |
| --- |
| Общая капитализированная стоимость актива не должна превышать его справедливую стоимость***Справедливая стоимость -*** сумма денежных средств, на которую можно поменять актив или которую нужно потратить на погашение обязательства при осуществлении сделки с хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами |

1. *Приобретение с отсрочкой платежа* – стоимость приобретения равна эквиваленту цены при немедленной выплате наличными (дисконтированная стоимость).

 Разность между этой ценой и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов и списываются как расходы периода (т.е. проценты за кредит не включаются в себестоимость)

1. *Приобретение в обмен на акции капитала* – ОС отражаются либо по справедливой рыночной стоимости актива, либо по справедливой рыночной стоимости акций, в зависимости от того, что из них более объективно и достоверно
2. *Получение в дар* – ОС отражаются по справедливой стоимости

5. *Возведение ОС собственными силами* – по аналогии с приобретением ОС, т.е. по фактическим затратам на строительство

Не подлежат капитализации:

- Сверхнормативные расходы

- Общие и административные расходы

- Расходы, связанные с выбором приобретаемого объекта и определением необходимых требований к его характеристикам

6. *При обмене -*  первоначальная стоимость равна его справедливой стоимости либо справедливой стоимости передаваемого актива, если она точнее легче определяется

Если обмениваются аналогичные активы, выручка от продажи не отражается (МСБУ 18 «Выручка»)

Обмен активами часто имеет место там, где оборудование подлежит регулярной замене или модернизации (автомобили или компьютеры)

*Обмен без доплаты*

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Новый актив | Справедливая стоимость |
| Дт Накопленная амортизация | Учетная стоимость |
| Кт Старый актив | Учетная стоимость |
| Кт Прибыль (убыток) от реализации | Балансирующая величина |

*Обмен с доплатой полученной*

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Новый актив | Справедливая стоимость |
| Дт Накопленная амортизация | Учетная стоимость |
| Дт Денежные средства | Доплата |
| Кт Старый актив | Учетная стоимость |
| Кт Прибыль (убыток) от реализации | Балансирующая величина |

*Обмен с доплатой произведенной*

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Новый актив | Справедливая стоимость |
| Дт Накопленная амортизация | Учетная стоимость |
| Дт Прибыль (убыток) от реализации | Балансирующая величина |
| Кт Старый актив | Учетная стоимость |
| Кт Денежные средства | Доплата |

***Пример.***  Компания обменяла станок с остаточной стоимостью 250 у.е. на автомобиль, рыночная стоимость 3200 у.е. Доплата не предусмотрена

***Решение:***

***Пример.***  Компания обменяла станок новую модель. Балансовая стоимость 75000 у.е., накопленная амортизация – 5000 у.е., справедливая стоимость нового станка 90000 у.е. Поставщику было перечислено 40000 у.е.

***Решение:***

**Последующие затраты**

**Капитализируются (баланс),** если существует вероятность поступления будущих экономических выгод, превышающих первоначальные экономические выгоды (увеличиваются СПИ, производительность, качество производимой продукции)

**Относятся на расходы отчетного периода (отчет о прибылях и убытках)**, если они:

- связаны с восстановлением первоначальных технических характеристик ОС

- относятся к расходам на повседневную эксплуатацию ОС

**Замена компонентов**

* Некоторые сложные объекты ОС (самолеты, корабли, газовые турбины) могут считаться группой связанных компонентов, которые требуют регулярной замены через различные промежутки времени – и таким образом имеют различные сроки полезного использования
* Если при замене одного компонента выполнены условия признания материального актива, то соответствующие расходы должны быть прибавлены к балансовой стоимости сложного объекта
* Тогда операция по замене рассматривается как реализация (выбытие) старого

**Расходы на комплексные проверки или комплексный ремонт**

* Иногда без проведения регулярного комплексного тестирования объекта ОС (не зависимо от того, происходит ли при этом замена отдельных его компонентов) дальнейшая его эксплуатация бывает невозможна (самолет)
* Если при проведении комплексной проверки выполнены условия признания материального актива, ее стоимость добавляется к балансовой стоимости объекта ОС. При этом остаточная стоимость ранее произведенной комплексной проверки (отличимая от стоимости материальных компонентов актива) подлежит списанию.

**Пример.**

По закону судоходная компания обязана каждые 5 лет ставить все свои суда в док для комплексной проверки и тщательного осмотра.

Затраты на эту проверку с осмотром могут показаться расходами на ремонт судов, хотя они представляют затраты, необходимые для того, чтобы суда и дальше ходили в море. Поэтому их следует выделять при приобретении судна.

Судно стоимостью 20 млн. у.е. и сроком службы 20 лет должно проходить комплексную проверку каждые 5 лет. Расчетная стоимость первой такой проверки 5 млн. у.е.

Амортизационные отчисления за первые 5 лет эксплуатации судна:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Проверка | Судно |
| Сумма | 5 | 15 |
| Количество лет | 5 | 20 |
| Ежегодная амортизация | 1 | 0.75 |

В течение первых 5 лет на амортизационные отчисления нужно будет списать по 1,75 млн. у.е. в год. Всего будет списано 8,75 млн. у.е., балансовая стоимость судна по истечении 5 лет составит 11,25 млн. у.е.

Фактические затраты на первую комплексную проверку составили 6 млн. у.е. Эту сумму надо капитализировать, в результате чего стоимость судна составит 17,25 млн. у.е.

В течение следующих 5 лет амортизационные отчисления составят:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Проверка | Судно |
| Сумма | 6 | 11,25 |
| Количество лет | 5 | 15 |
| Ежегодная амортизация | 1,2 | 0.75 |

В течение 5 лет на амортизационные отчисления нужно списать по 1,95 млн. у.е. в год.

Аналогично будет происходить и в течение следующих пятилетних периодов. К концу 20 года стоимость судна 20 млн. у.е. будет полностью списана, а вместе с ней будет списана фактическая стоимость комплексных проверок.

**Последующая оценка**

Исходя из переоцененной стоимости

Балансовая стоимость = Справедливая стоимость на дату переоценки – Амортизация – Накопленный убыток от обесценения

Исходя из первоначальной стоимости

Балансовая стоимость = Историческая стоимость – Амортизация – Накопленный убыток от обесценения

Модель учета по переоцененной стоимости допустима, когда справедливая стоимость поддается надежной оценке.

Земля и здания: рыночная стоимость, определяемая путем оценки (оценщик)

Земельный участок и любой находящийся на данном участке актив (здание, специализированная установка) - являются отдельными активами. Сумма, отражающая увеличение или уменьшение справедливой стоимости земельного участка и находящегося на нем объекта, признаются раздельно.

Машины и оборудование: обычно рыночная стоимость, определенная оценщиком.

В отсутствии данных о рыночной стоимости (специфический характер объекта) справедливая стоимость оценивается по: стоимости замещения с учетом износа или будущим доходам от актива.

Стоимость замещения с учетом износа – стоимость нового аналогичного актива, за вычетом амортизации, которая была бы накоплена за срок, в течение которого эксплуатировался переоцениваемый актив. Часто объекты ОС страхуются по этой стоимости, либо по стоимости замещения старого объекта на новый.

Переоценка проводится по объектам ОС одного класса. Под классом понимается группировка объектов по имеющимся у них сходным признакам, включающим их основные свойства и направление (характер) использования в деятельности предприятия.

Классы ОС:

* Земля
* Земля и здания
* Машины и оборудование
* Морские суда
* Воздушные суда
* Автотранспортные средства
* Мебель и арматура
* Офисное оборудование

***Существует******2 способа переоценки:***

* Пропорциональная переоценка первоначальной стоимости и амортизации

|  |  |
| --- | --- |
| *Дооценка* | *Уценка* |
| Дт ОС Кт Накопленная амортизацияКт Резерв переоценки (Прочие доходы) | Дт Накопленная амортизацияДт Прочие расходы (резерв переоценки)Кт ОС |

* Списание амортизации на первоначальную стоимость и переоценка балансовой стоимости (применяется для зданий)

|  |  |
| --- | --- |
| *Дооценка* | *Уценка* |
| Дт ОС Дт Накопленная амортизацияКт Резерв переоценки (Прочие доходы) | Дт Накопленная амортизация Дт Прочие расходы (резерв переоценки)Кт ОС |

Предприятие должно использовать такой же подход при переоценке полностью самортизированных активов.

***Пример.*** ОС имеет первоначальную стоимость 10 000. На него была начислена амортизация 2 500. Остаточная стоимость 7 500. Принято решение о переоценке ОС. Новая балансовая стоимость составила 11 000.

Произвести переоценку всеми возможными способами

1. *Пропорциональная переоценка*
2. *Списание амортизации на первоначальную стоимость*

Резерв переоценки списывается на нераспределенную прибыль в момент реализации (при выбытии или в течение его оставшегося срока службы).

При переоценки актива сумма переоценки корректируется с учетом влияния переоценки на отложенные налоги.

В большинстве случаев, при проведении переоценки изменение в налоговой базе актива не происходит. Таким образом, переоценка создает налогооблагаемую временную разницу (если стоимость актива возросла).

Кредитовая часть проводки по переоценки признана в составе прочей совокупной прибыли за вычетом влияния переоценки на налоги, и любой последующий перенос резерва переоценки на накопленную прибыль, также должен происходить с учетом отложенных налогов.

**Пример.** Балансовая стоимость актива 500 000 у.е., ожидаемый срок службы 10 лет. Актив переоценивается до 600 000 у.е. в начале первого года. Ставка налогообложения 30%.

***Решение:***

Переоценка

Ежегодная амортизация

Перенос резерва переоценки на накопленную прибыль

Никакой корректировки отложенных налогов в случае переноса избыточной амортизации не требуется. Остаток отложенного налога скорректирован в результате изменения амортизационных отчислений (60 000 у.е.), который соответственно уменьшает временную разницу.

Независимо от варианта учета ОС его балансовую стоимость следует периодически (в конце года) сравнивать с возмещаемой суммой (производить ***тест на обесценение*** согласно МСБУ 36).

Возмещая

величина

Балансовая

стоимость

Учет по возмещаемой величине

Возмещая

величина

Балансовая

стоимость

Учет по балансовой

стоимости

***Возмещаемая величина*** - наибольшая из:

1. *Чистой (возможной) цены продажи* - цена продажи объекта за вычетом всех затрат на реализацию
2. *Стоимости от использования* - дисконтированной стоимости будущих потоков денежных средств от использования объекта

***Внешние******признаки обесценения (IAS 36):***

- В течение периода рыночная стоимость актива существенно уменьшилась

- Произошли и произойдут в ближайшем будущем существенные отрицательные для компании изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях

- Рыночные процентные ставки увеличились в течение периода

- Балансовая стоимость чистых активов компании больше, чем ее рыночная капитализация

***Внутренние признаки обесценения (IAS 36):***

- Устаревание или физическое повреждение актива

- Отрицательные существенные изменения в степени или способе использования актива (планы прекращения или реструктуризации деятельности)

 - Имеются доказательства из внутренней отчетности, которые указывают на то, что текущие или будущие экономические результаты использования актива хуже, чем предполагалось

***Особенности начисления амортизации:***

1. Начисляется исходя из *амортизируемой величины -* первоначальной стоимости за минусом ликвидационной стоимости;

*Ликвидационная стоимость* - чистая сумма, которую предприятие ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию

1. Срок полезной службы определяется исходя из:

- ожидаемого объема использования актива (из его предполагаемой мощности или физической производительности)

- предполагаемого физического износа, зависящего от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, и программ ремонта

- технологического морального износа

- юридических или аналогичных ограничений на использование актива (срок аренды)

1. Методы начисления амортизации:
* Линейный
* Ускоренный
* Производственный
1. Обязателен ежегодный пересмотр срока полезного использования и ликвидационной стоимости.
2. Амортизация начисляется даже тогда, когда актив не используется, если существует вероятность поступления будущих экономических выгод

**Пример.** Срок службы ОС стоимостью 10 000 у.е. предположительно 10 лет, его ликвидационная стоимость 2 000 у.е. Через 2 года срок службы был пересмотрен, ожидается, что ОС прослужит не более 4 лет.

***Решение:***

Земля и здания учитываются раздельно даже, если они приобретены вместе.

Земля, как правило не амортизируется, т.к. имеет неограниченный срок службы.

Если объект земельной собственности имеет ограниченный срок службы (мусорная свалка, шахта, карьер), он подлежит амортизации.

При раскрытии информации в отношении ОС представляется сверка, показывающая, как увязываются между собой балансовая стоимость ОС на начало и конец отчетного периода, а также на начало и конец сравнительного предшествующего периода.

**2.IAS 40 «Инвестиционное имущество»**

***Инвестиционное имущество* –** это объекты недвижимости предприятия, предназначенные для получения дохода от сдачи их в аренду и/или увеличения их рыночной стоимости, а не для:

- использования в производстве продукции или при оказании услуг либо для административных целей или

- продажи в процессе обычной хозяйственной деятельности

***Критерии признания:***

1. Существует достаточная вероятность, что компания получит экономические выгоды в будущем;
2. Стоимость инвестиционной собственности может быть надежно оценена.

***Примеры:***

1. Земля для получения экономических выгод от повышения ее рыночной стоимости в перспективе;
2. Земля, предназначение которой еще не известно;
3. Здания (их части), сооружения, контролируемые компанией и переданные в операционную аренду;
4. Здания, сооружения, не занятые в настоящее время, но предназначенные для сдачи в операционную аренду.

Оборудование и оснащение, физически установленные в здании, считаются частью объекта инвестиционного имущества (лифты, эскалаторы, кондиционеры, элементы отделки и строенная мебель). Они учитываются при формировании фактической и справедливой стоимости объекта инвестиционного имущества и не классифицируются как отдельные объекты.

***Первоначальная оценка*** – согласно МСБУ 16.

***Последующие затраты*** – согласно МСБУ 16.

***Последующая оценка***

Первоначальная

Стоимость – Амортизация – Убытки от обесценения

(в примечаниях указывается справедливая стоимость)

По справедливой стоимости

Изменения стоимости – на доходы и расходы периода

Амортизация не начисляется

 **Переклассификация** – ***перевод объекта из одного вида в другой*.**

## 1.

Инвестиционное имущество

Передача в аренду

Владелец сам занимает недвижимость

## *Первоначальное признание по балансовой стоимости объекта ОС с учетом суммы начисленной амортизации и убытка от обесценения.*

Если до переклассификации был создан резерв переоценки, изменение справедливой стоимости осуществляется за счет данного резерва до момента его полного использования:

Увеличение справедливой стоимости Дт Инвестиционное имущество Кт Доходы

Уменьшение справедливой стоимости Дт Резерв переоценки Кт Инвестиционное имущество

После полного израсходования резерва переоценки: Дт Расходы Кт Инвестиционное имущество

2.

Собственник решил использовать сам

Недвижимость в аренде

Объект ОС

Исторической стоимостью ОС признается справедливая стоимость инвестиционного актива на момент его переклассификации.

**3.**

Сдача в аренду

Незавершенное строительство

Инвестиционное имущество

Первоначальной стоимостью инвестиционного имущества признается стоимость, сформированная на момент сдачи незавершенного производства (фактические затраты по МСБУ 16).

**4.**

 Запасы принимаются к учету по справедливой стоимости инвестиционной собственности на момент перевода. Расходы на реконструкцию списываются на расходы.

Начали реконструкцию с целью продажи

Инвестиционное имущество

Запасы

5.

Подготовка к продаже

Инвестиционное имущество

Инвестиционное имущество

##### Дерево решений для принятия актива в качестве инвестиционного имущества

Материальный объект недвижимости

 Нет

Предназначен для продажи?

МСБУ 2. Запасы

 Да

 Нет

Собственность занимается владельцем?

МСБУ 16. ОС

 Да

 Нет Да

МСБУ 16. ОС

Является объектом незавершенного строительства

 Нет

**Инвестиционное имущество**

Признание объекта инвестиционным имуществом прекращается (списание с баланса) при выбытии или окончательном снятии с эксплуатации, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

**Пример.** Компания имеет 4 объекта инвестиционного имущества А, В, С, Д. До применения МСФО 40 ее учетная политика была следующей:

- объекты инвестиционного имущества оцениваются в составе портфеля активов по справедливой стоимости на конец года. При этом полученная в результате оценки чистая прибыль признается в резерве переоценки инвестиционной собственности, а на финансовые результаты относятся только чистые убытки от переоценки.

На 1 января 2011 года балансовая стоимость каждого из четырех объектов составляла 100 млн. у.е. На 31 декабря 2011 года в результате профессиональной оценки стоимость этих объектов составила: А – 140 млн., В – 130 млн., С – 95 млн., Д – 90 млн. у.е.

Поясним, как изменится финансовая отчетности компании в результате применения МСФО 40.

***Решение:***

**3. IAS 23 «Затраты по займам»**

***Затраты по займам*** – проценты и другие расходы компании, связанные с получением заемных средств.

***Примеры затрат по займам:***

- проценты по банковскому овердрафту, краткосрочным и долгосрочным займам

- платежи по финансовой аренде, выплаченные сверх суммы основного долга

- курсовые разницы, возникающие по займам в иностранной валюте

- амортизация скидок и премий (по вексельным займам, облигациям)

Затраты по займам непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством актива, отвечающего установленным требованиям, включаются в состав фактической стоимости указанного актива.

 Данное требование о капитализации не является обязательным в отношении:

- квалифицируемых активов, оцениваемых по справедливой стоимости

- объектов запасов, цикличное производство которых осуществляется в больших объемах.

***Квалифицируемый актив* -** актив, подготовка которого к намеченному использованию или продаже неизбежно требует значительного времени:

-запасы, которые требуют значительного времени на доведение их до товарного состояния (коньяк)

- производственные мощности

- электроэнергетические мощности

- Инвестиционная недвижимость

- Нематериальные активы

**Квалифицируемыми активами не являются**:

- запасы, которые повседневно производятся в больших количествах, на повторяющейся основе и на протяжении краткого периода времени

- активы, готовые к использованию по назначению или к продаже в момент их приобретения

**Затраты по займам**, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива – это затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующий актив.

***Капитализацию затрат начинают в случае:***

* произведены капитальные вложения в актив
* произведены затраты по займам
* ведется работа по подготовке актива для его целевого использования или продаже

***Капитализацию затрат прекращают в случае:***

* приостановки деятельности по освоению актива на длительный срок
* завершения подготовки актива к целевому использованию или продаже
* завершения работ по одной из частей актива, которая может быть использована самостоятельно

*Расчет суммы капитализированных затрат:*

1. В случае получения заемных средств специально для приобретения конкретного актива, капитализации подлежит сумма фактических затрат, понесенных по данному займу в течение периода
2. В случае получения средств на общие цели, но использованных для приобретения квалифицируемого актива, капитализации подлежит сумма затрат, представляющая собой средневзвешенную стоимость затрат по займам

***Пример.*** Определим сумму затрат по займам, которую может капитализировать компания в отчетном году.

1 января отчетного года компания начала строительство нескольких отдельных зданий. Компания придерживается политики капитализации затрат по займам согласно IAS 23. 31 декабря сумма расходов на строительство составила 12 млн. у.е. Эти расходы возникали равномерно на протяжении всего года. Проект финансируется за счет общих заимствований, привлеченных в целях строительства. Стоимость заемного капитала можно определить исходя из следующей информации:

2 млн. – овердрафт под 15% годовых

3 млн. – 8% обеспеченные долговые обязательства на 5 лет

5 млн. – 10% необеспеченные долговые обязательства на 5 лет.

Строительство по проекту было приостановлено дважды в течение года: в первом случае – на 2 недели по причине обнаружения клада во время земляных работ, во втором случае – на 2 месяца из-за трудового конфликта.

*Решение:*

На конец года стоимость актива 12 млн. у.е., его средняя балансовая стоимость за период составляет 6 млн. (12/2)

Затраты по займам рассчитываются исходя из средневзвешенной стоимости средств, привлекаемых для финансирования проектов:

(2000000 х 15%) + (3000000 х 8%) + (5000000 х 10%)/ (2000000 + 3000000 + 5000000) = 10,4%

Период капитализации 10 месяцев (2 месяца - приостановка строительства)

Сумма капитализации 6000000 х 10,4% х 10/12 = 520000 у.е.

1. Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

***Пример.*** В течение года компания имела несколько проектов по производству оборудования для собственных нужд. Проекты финансировались за счет нескольких кредитов:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Кредит** | **Неоплаченная задолженность** | **Процентные затраты** |
| На 7 лет | 8 000 000 | 1 000 000 |
| На 25 лет | 12 000 000 | 1 000 000 |
| Овердрафт в банке | 4 000 000 |  600 000 |

**Рассчитайте процентную ставку капитализации затрат по займам**

1. Если деньги займа инвестируются на время, то доходы от этих операций уменьшают стоимость квалифицированного актива, по которому производится капитализация затрат по займам
2. В случае превышения балансовой стоимости актива, включающей капитализированные суммы, над чистой возможной ценой продажи, производится списание балансовой стоимости до чистой цены актива

**4.IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»**

***Государство*** - собственно государство, государственные органы и аналогичные организации, в т.ч. местные, национальные и международные

***Государственная (правительственная) помощь*** - действия правительства, направленные на предоставление компании специфических экономических выгод, кроме выгод, полученных компанией косвенным путем, посредством влияния на общие условия функционирования

***Государственная (правительственная) субсидия*** - ресурсы, переданные правительством компании в обмен на соблюдение этой компанией в прошлом или будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью компании

***Виды правительственных субсидий:***

1. Субсидии, относящиеся к активам - предоставляются на условии, что компания должна купить, построить или приобрести каким-либо иным способом долгосрочные активы. Прочие условия могут ограничивать вид активов, их местонахождение, сроки их приобретения или владения
2. Субсидии, относящиеся к доходу - субсидии, не относящиеся к активам

В некоторых случаях правительство может отказаться от права требования сумм, подлежащих выплате предприятием (обязательство по уплате налогов). В данном случае выполняются установленные требования для отнесения соответствующих сумм к государственным субсидиям, по сути, происходит передача ресурсов, хотя и в форме освобождения предприятия от расходов.

***Критерии признания субсидий:***

* Компания сможет выполнить условия предоставляемой субсидии
* Субсидии будут получены
* Надежность оценки

***Учет субсидий, относящихся к активам:***

1. Субсидия учитывается как доходы будущего периода и отражается на отдельном счете целевых поступлений от правительства.

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Денежные средства | Кт Доходы будущих периодов |
| Дт Доходы будущих периодов | Кт Прочие доходы |

1. Субсидия вычитается для получения балансовой стоимости актива

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Денежные средства | Кт Государственная субсидия |
| Дт АктивДт Государственная субсидия | Кт Счета к оплате |

**Пример.** Компания получила 15 000 000 у.е. от органа местного самоуправления в обмен на обязательство начать хозяйственную деятельность на его территории. Полученные средства будут израсходованы на строительство новой фабрики общей стоимостью 80 млн. у.е., которая прослужит 40 лет.

Отразить в отчетности по состоянию на конец первого года субсидию двумя способами.

***Решение:***

*Доход будущих периодов*

Отчет о совокупной прибыли

Отчет о финансовом положении

*Вычет при расчете балансовой стоимости*

Отчет о совокупной прибыли

Отчет о финансовом положении

***Учет субсидий, относящихся к доходам:***

1. Как отдельная строка доходов, или в составе общей статьи доходов

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Денежные средства | Кт Доходы  |

1. Как уменьшение соответствующих расходов в отчете о прибылях и убытках.

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Денежные средства | Кт Расходы  |

Когда субсидия получена в связи с ранее понесенными расходами, соответствующего ей актива не существует, поэтому ее нельзя признать в качестве дохода будущих периодов.

***Пример.*** Компания получила субсидию от правительства на создание производства.

Данные о субсидии и соответствующих расходах

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Субсидия | Расход | Примечания |
| Стоимость завода | 30 000 | 80 000 | Срок эксплуатации 40 лет. Ликвидационная стоимость нулеваяВ год 1 производится амортизационное отчисление в полном годовом объеме |
| Новые рабочие места | 10 000 | 40 000 | Все затраты на создание рабочих мест и простои будут понесены в год 1 |
| Сохранение рабочих мест в течение 4 лет | 12 000 | - |  |

Рассчитаем сумме субсидии, которая должна быть отнесена на финансовый результат в 1 и 2 год.

***Решение.***

Год 1

Год 2

***Учет возврата государственных субсидий -*** как пересмотр учетной оценки (МСБУ 8).

Если субсидия учитывалась как доход будущих периодов, возврат отражается за счет доходов будущих периодов, а при их недостаточности – как расход отчетного периодов

Если стоимость долгосрочного актива уменьшалась на сумму субсидии, то возврат отражается как увеличение балансовой стоимости актива, т.е. как доплата за него

Субсидия, относящаяся к доходам, отражается как расход текущего периода

**5.IAS 38 «Нематериальные активы»**

***Нематериальный актив (НМА)*** – идентифицируемый не денежный актив, не имеющий вещественной формы. Нематериальные активы могут удерживаться предприятием для любых целей.

*Идентифицируемость:*

- Актив должен быть отделяемым (возможность продажи, сдачи в аренду)

- Актив вытекает из юридических или контрактных прав

*Контроль:*

- Получение будущих экономических выгод от использования актива

- Ограничение доступа других лиц к получению этих выгод

Обычно контроль возникает в результате наличия юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке, что эквивалентно такому критерию идентифицируемости, как «имеющие права по договору или другие юридичнские права».

***Критерии признания:***

- Актив соответствует определению НМА

- Существует вероятность получения будущих экономических выгод

- Стоимость актива может быть надежно оценена

***Примеры НМА*** – права, товарные знаки, лицензии, бренды, названия публикаций, фильмов и др.

***Не признаются НМА:***

**-** Работники и их деловые качества

- Внутренне созданная деловая репутация

- Внутренне созданные торговые марки, бренды, наименование названий

- Списки клиентов

- Организационные расходы

- Затраты на исследования

Внутренне созданный гудвилл активом не признается. Он не является идентифицируемым ресурсом (не отделим и не возникает из договорного или иного юридического права), контролируемым компанией, а его себестоимость не может быть надежно оценена.

***Первоначальная оценка*** **–** по первоначальной стоимости**.**

**НМА может быть получен** (приобретен):

- раздельно

- в рамках объединения компаний

- через государственную субсидию

- путем обмена

**Пример** (определение первоначальной стоимости НМА..

Компания приобрела исключительные права на патент. Сумма платежа составила 600 000 у.е., подлежащая оплате немедленно и 400 000 у.е. к уплате через год. В связи с тендером понесены расходы: за юридическое обслуживание 87 000 у.е., гербовый сбор – 1 000 у.е. Стоимость капитала компании составляет 10%.

***Решение:***

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в ходе объединения бизнеса, основывается на его «справедливой стоимости на дату покупки» вне зависимости от того, признавался ли этот нематериальный актив приобретаемой компанией ранее, до объединения (МСФО 3 «Объединение компаний).

Справедливая стоимость НМА, приобретенного в ходе объединения бизнеса обычно поддается надежной оценке, поэтому НМА может быть признан отдельно от гудвилла.

Справедливая стоимость на дату покупки может быть оценена:

- текущая цена покупателя на активном рынке- цена последних подобных операций по покупке аналогичных активов

- мультиприкаторов, применяемых к таким показателям, как доход

- дисконтированных будущих чистых денежных потоков.

**Пример.** Компания заплатила 10 000 000 у.е. за 100% долю в капитале компании «Борг». На дату приобретения стоимость чистых активов компании «Борг» 6 000 000 у.е. Кроме того компания владеет правами:

- на торговую марку. Перед самой покупкой компания «Борг» рассматривала возможность продать эту торговую марку. По данным независимого оценщика стоимость марки 300 000 у.е.

- эксклюзивные права на распространение продукта. Ожидается, что это право в течение 6 лет обеспечит денежные поступления в размере 250 000 у.е. Ставка дисконтирования на это право составляет 10%. Для срока 6 лет 10% ставка аннуитета составляет 4,36.

***Решение:***

НМА может быть получен бесплатно или за номинальное вознаграждение, через правительственную субсидию (права посадки в аэропорту, лицензии на радио- телевещание, импортные квоты).

В соответствии с МСФО 20 «Учет правительственных субсидий» НМА и правительственная субсидия могут быть первоначально учтены по справедливой стоимости или по себестоимости, которая может быть равна нулю.

**Пример.** Компания, занимающаяся сельским хозяйством и производством продовольственных товаров получила квоту на вылов 1 000 тонн трески в год в течение 5 лет. Квота предусматривает регистрационный сбор в сумме 1 000 у.е. Справедливая стоимость квоты (после вычета регистрационного сбора) составляет 10 000 000 у.е.

***Анализ.***

При первоначальном признании НМА может быть оценен:

По себестоимости 1 000 у.е.

По справедливой стоимости 10 000 000 у.е.

Государственная субсидия может быть показана в отчете о совокупном доходе:

- как доход будущих периодов

- как уменьшение балансовой стоимости НМА

НМА, полученные в обмен на неманитарный актив, оценивается по справедливой стоимости.

**Последующие затраты** – списываются на расходы периода.

Внутренне созданные НМА (НИОКР)

НМА (ф.1.) (коммерческая целесообразность)

Расходы (ф.2.)

Расходы отчетного периода (ф.2.)

Стадия разработки

Стадия исследования

***Стадия исследования -*** оригинальные и планируемые исследования, предпринимаемые в целях получения новых научно-технических знаний:

- разработки в области научных открытий

- поиск практического применения результатов научных исследований

- поиск альтернативных продуктов и технологий

- экспериментальное производство инноваций

***Стадия разработок -*** применение новых научных достижений, знаний и открытий для планирования и проектирования производства в целях выпуска более совершенной продукции и технологии:

- оценка нового продукта или альтернативной технологии

- проектирование, конструирование и испытания экспериментальных установок

***Критерии капитализации ОКР:***

- Технически возможно завершить НМА до стадии его готовности для использования и продажи

- Компания намерена завершить НМА

- НМА можно использовать или продать

- НМА будет приносить будущие экономические выгоды

- Возможность надежной оценки затрат

- Может быть продемонстрировано наличие соответствующих ресурсов для завершения проекта и внедрения продукции на рынок

|  |
| --- |
| Реверс расходов на разработку запрещен |

***Пример (определение затрат на НИОКР, которые нужно отнести на расходы).***

Компания создала 1 апреля 2011 года новый отдел по исследованиям и разработкам, цель которого получение научных знаний в области применения синтетических соединений при обезболивании. В течение финансового года до 31 марта 2012 года были понесены затраты:

- приобретение здания за 400 000 у.е. Здание подлежит амортизации линейным методом, норма амортизации составляет 4% от себестоимости в год.

- Заработная плата сотрудников подразделения 2 355 000 у.е.

- научное оборудование первоначальной стоимостью 60 000 у.е. должно амортизироваться по методу уменьшаемого остатка, норма амортизации – 50% в год.

***Решение:***

**Пример.** В течение первого года работы (финансовый год, окончившийся 31 июля 2012 г.) компания понесла следующие затраты на исследования и разработки:

12000 у.е. на успешно разработанный процесс переработки сока в химические соединения Х, У, Z

60000 у.е. на разработку курса анальгетиков с использованием соединения Z.

Для соединений Х и У коммерческого применения пока не найдено.

Коммерческое производство и реализация анальгетика началась 1 апреля 2012 г. Ожидается, что этот анальгетик будет приносить стабильную прибыль в течение 5 лет, после чего он будет заменен. У компании есть достаточные ресурсы для реализации этого плана.

***Решение***

***Последующая оценка –*** аналогично ОС.

***Амортизация начисляется по общеустановленным правилам*** (аналогично ОС),но по НМА с неограниченным сроком полезного использования амортизация не начисляется, проводится ***тест на обесценение.***

Срок службы НМА должен быть оценен на конечность. Срок считается неопределенным, если невозможно установить предел периода, в течение которого от актива ожидаются чистые поступления денежных средств.

Амортизируемая сумма НМА должна распределяться на систематической основе на протяжении расчетного срока его использования.

Начисление амортизации начинается с момента, когда актив готов к использованию.

Применяемый метод амортизации должен отражать способ потребления компанией экономических выгод от актива. Если такой способ не может быть надежно определен, то применяется линейный метод.

Ликвидационная стоимость НМА равна нулю, кроме случаев, когда имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце срока его службы и существует активный рынок для актива.

Признание НМА прекращается при выбытии и если от его использования и последующего выбытия не ожидаются никакие будущие экономические выгоды.

Прибыль/убыток при выбытии НМА определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива.

1. **IFRS 16 «Аренда»**

***Аренда*** – отношения, оформляемые договором, в соответствии с которым арендодатель передает арендатору право контролировать использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на возмещение.

***Арендодатель* -** это собственник арендуемых объектов, который предоставляет право на пользование активом.

***Арендатор* –** сторона, которая получает право пользования активом.

***Актив в форме права пользования*** – актив, который предоставляет собой право арендатора использовать актив в течение срока аренды.

***Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды – с***тавка дисконтирования, при которой на начало срока аренды общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей с точки зрения арендодателя ПЛЮС негарантированная остаточная стоимость (выручка от ликвидации) равняется справедливой стоимости объекта аренды плюс первоначальные непосредственные расходы, понесенные арендодателем.

***Краткосрочная аренда -***  12 месяцев и менее. Договор аренды, который содержит опцион на покупку, не является краткосрочной арендой

***Базовый актив -*** объект аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем

***Срок аренды -***  период, на который арендатор обязался контролировать использование актива, включая все дополнительные сроки (при наличии опциона на пролонгацию)

**Учет аренды у арендатора**

Арендатор обладает контролем над активом, если имеет права

* Получать большую часть экономических выгод от использования идентифицированного актива
* Распоряжаться использованием идентифицируемого актива

Признание и оценка

1. Признать актив в форме права пользования и обязательство по аренде
2. Начисление амортизации (СПИ – кратчайший из СПИ объекта и срока аренды)
3. Распределение процентной составляющей и начисление процентов на основе процентной ставки (ставки, по которой осуществлялось дисконтирование платежей)
4. Распределение обязательства на конец периода между краткосрочной и долгосрочной частями

Первоначальная оценка актива в форме права пользования

* Первоначальная оценка обязательства по аренде
* Арендные платежи, осуществленные до начала аренды (авансы) за вычетом любых полученных стимулирующих платежей
* Первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором (затраты по установке)
* Затраты по демонтажу или перемещению актива в конце срока его службы

Первоначальная оценка обязательства по аренде

* Обязательство оценивается по приведенной стоимости будущих арендных платежей
* При дисконтировании применяется процентная ставка, заложенная в договоре аренды
* Если ставка неизвестна, применяется ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором

Пример 1.

31 декабря 2018 года Компания заключила договор аренды оборудования. По договору копания обязана заплатить 8 000 у.е. при заключении договора 31 декабря 2018 года и в дальнейшем выплачивать ежегодный арендный платеж в сумме 5 000 у.е. в конце года. Первый платеж подлежит уплате 31 декабря 2019 года. Срок аренды 10 лет и ожидается, что оборудование будет иметь нулевую остаточную (ликвидационную) стоимость в конце срока аренды.

Ставка процента, заложенная в договоре аренды – 8%. Приведенная стоимость 1 у.е. к уплате в конце каждого года в течение 10 лет по ставке 8% составляет 6.71.

31 декабря 2018 года компания израсходовала 1000 у.е. на установку и монтаж оборудования.

Какие суммы будут отражены в отчетности компании в отношении договора аренды за год, закончившийся 31 декабря 2018 года.

Решение:

Обязательство по аренде

Актив в форме права пользования

Дт

Кт

Кт

Кт

Арендные платежи, входящие в оценку обязательств включают:

* Фиксированные платежи за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению
* Переменные арендные платежи, рассчитанные на основе определенного индекса (потребительских цен, ЛИБОР)
* Цену использования опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность, что арендатор исполнит этот опцион
* Штрафы, которые арендатор предполагает должны быть уплачены в случае прекращения аренды

Пример 2.

1 января 2018 года компания заключила договор аренды грузовиков сроком на 10 лет. Ежемесячные арендные платежи включают:

- фиксированный платеж 3 000 у.е. за один грузовик

- дополнительный платеж 200 у.е. за грузовик, который уплачивается если грузовик используется для транспортировки грузов в этом месяце

- дополнительный платеж 10 у.е. за километр пробега, если пробег за месяц превышает 1 000 км. Ожидаемый пробег составляет 1 500 км в месяц

- переменный платеж в сумме 5 000 у.е. за грузовик. Этот платеж индексируется каждые два года с учетом изменения индекса потребительских цен за прошедшие два года.

1 января 2018 года ИПЦ = 110, 31 декабря 2018 года ИПЦ = 125.

Какие платежи будут учитываться при первоначальной оценке обязательства по аренде 1 января 2018 года?

Решение:

Пример 3.

31 декабря 2018 года компания заключила договор аренды земли с городской администрацией. Срок аренды составляет 50 лет. Ежегодные арендные платежи в сумме 25 000 у.е. подлежат уплате в конце года 31 декабря. В ходе переговоров арендодатель согласился предоставить землю в аренду бесплатно на первые три года. Таким образом, первый платеж подлежит уплате 31 декабря 2021 года и всего будет осуществлено 47 платежей. Ставка процента, заложенная в договоре аренды – 7%.

Приведенная стоимость 1 у.е. к уплате в конце каждого года в течение 50 лет по ставке 7% составляет 13.8 у.е. Приведенная стоимость 1 у.е. к уплате в конце каждого года в течение 3 лет по ставке 7% - 2.62 у.е.

Какие суммы будут отражены в отчетности компании в отношении договора аренды 31 декабря 2018 года.

Решение:

Обязательство по аренде

Актив в форме права пользования

Дт

Кт

Дальнейшая оценка обязательства по аренде

 Обязательство увеличивается на величину процентов начисляемых на остаток обязательства и уменьшается на величину осуществленных арендных платежей

 Обязательство может требовать переоценки в случае модификации аренды или изменения графика платежей

***Платежи на конец периода***

|  |
| --- |
| Если платежи по финансовой аренде осуществляются в конце каждого периода аренды, долгосрочная часть обязательства – это обязательство на конец следующего отчетного периода |

***Пример 4.*** Компания заключила договор финансовой аренды 1 января 2017 года. Условиями договора предусмотрены 20 выплат по 100 у.е. в конце каждых шести месяцев. За объект аренды было уплачено 1 200 у.е. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, составляет 5,5% (за полгода).

Отразить аренду в финансовой отчетности на 30 июня 2017 года.

***Решение:***

1. Распределение процентных платежей
2. Финансовые (процентные) платежи

***Платежи в конце периода:***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Период** | **Обязательство на начало** | **Проценты****(5,5%)** | **Платеж** | **Обязательство на конец** |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

**Финансовая отчетность**

|  |
| --- |
| **Обязательство по финансовой аренде** |
|  |  |

**Анализ обязательств по аренде**

**Текущие**

**Долгосрочные**

**Примечание к финансовой отчетности**

|  |
| --- |
| Если платежи по финансовой аренде осуществляются в начале каждого периода аренды, первый платеж не дисконтируется, краткосрочная часть обязательства – это сумма платежа на следующий год |

***Предоплата арендных платежей***

***Пример 5.*** Компания заключила договор финансовой аренды 1 января 2017 года. Условиями договора предусмотрены 20 проплат по 100 у.е. в начале каждых шести месяцев. За объект аренды было уплачено 1 200 у.е. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, составляет 6% (за полгода).

Отразить аренду в финансовой отчетности на 30 июня 2017 года.

1. Распределение процентных платежей
2. Финансовые (процентные) платежи

**Платежи в начале периода:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Период** | **Обязательство на начало** | **Платеж** | **Промежуточный расчет** | **Проценты****(6 %)** | **Обязательство на конец** |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

**Финансовая отчетность**

|  |
| --- |
| **Обязательства по финансовой аренде** |
|  |  |

***Анализ обязательств по аренде***

***Примечание к финансовой отчетности***

Последующая оценка актива

* По первоначальной стоимости за минусом амортизации и убытков от обесценения с учетом корректировки обязательства по аренде в связи с изменением срока аренды и оценки опциона по аренде
* По переоцененной стоимости (по арендованным ОС в соответствии с УП)
* По справедливой стоимости (аренда объектов инвестиционной собственности в соответствии с УП)
* Амортизация начисляется таким же способом, что и на активы находящиеся в собственности
* Если нет определенности в отношении того, перейдет ли актив в собственность арендатора в конце срока аренды, амортизация начисляется с даты начала аренды до более ранней даты (дата окончания аренды или дата окончания СПС)
* Если известно, что в конце срока аренды арендатор приобретает право собственности на актив, амортизация должна начисляться на СПС.

Арендатор не применяет правила IFRS 16

* Краткосрочная аренда
* Аренда активов с низкой стоимостью ($5000)
* Платежи по краткосрочной аренде и по аренде активов с низкой стоимостью относятся на ОПУ (линейным методом)
* Активы и обязательства не признаются, кроме авансовых арендных платежей или начисленной арендной платы

Учет у арендодателя

* Финансовая аренда - происходит передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив
* Операционная аренда – не осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив

 Арендодатель должен классифицировать аренду как финансовую или операционную исходя из сущности договора, а не его юридической формы

Признаки финансовой аренды

* Как правило, переход права собственности в конце срока аренды
* Право выкупа у арендатора по льготной цене
* Срок аренды составляет большую часть СПИ
* Нерасторжимость договора аренды
* Срок аренды может быть пролонгирован на льготных условиях
* Объект аренды имеет специфический характер, может быть использован только этим арендатором
* Дисконтированная стоимость будущих арендных платежей практически равна справедливой стоимости объекта аренды

***При дисконтировании арендных платежей учитываются:***

* Фиксированные арендные платежи
* Переменные арендные платежи
* Штрафы и затраты, компенсируемые арендатором при досрочном расторжении аренды
* Стоимость выкупа объекта аренды
* Гарантийные платежи (выплата остаточной стоимости объекта аренды)

**Учет финансовой аренды у арендодателя**

* Прекращение признания актива
* Отражение актива в ОФП «актив, находящийся в финансовой аренде» по балансовой стоимости, равной приведенной стоимости будущих арендных платежей (чистые инвестиции в аренду), увеличенной на любые прямые затраты
* Если арендодатель является производителем или дилером, валовая прибыль (убыток) от продажи актива признается на дату начала аренды
* Применяется процентная ставка, заложенная в договоре аренды, ко всем арендным платежам, а также негарантированной ликвидационной стоимости, причитающихся арендодателю
* Арендные платежи должны быть разделены на капитальную составляющую и процентный доход.
* Процентный доход рассчитывается таким образом, чтобы обеспечить постоянную периодическую норму прибыли на чистые инвестиции арендодателя в финансовую аренду

**Пример 6.**

1 января 2018 года компания приобрела актив за 9 500 000 у.е. и сдала его в финансовую аренду. Срок аренды 5 лет. Ежегодный арендный платеж, уплачиваемый в конце каждого года 2 250 000 у.е. Компания понесла прямые затраты в сумме 230 000 у.е. на организацию сделки по аренде. Остаточная стоимость актива в конце срока аренды оценивается в 700 000 у.е.

Годовая ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды – 7%. Приведенная стоимость 1 у.е. к получению в конце каждого года в течение 5 лет по ставке 7% - 4,10.

Приведенная стоимость 1 у.е. через 5 лет по ставке 7% - 0,7214.

Какие суммы должна признать компания в своей финансовой отчетности на 1 января 2018 года в отношении данной аренды.

**Решение:**

Дебиторская задолженность

(чистая инвестиция в аренду)

В течение срока аренды арендодатель должен признавать финансовый доход в течение срока аренды. Финансовый доход рассчитывается с использованием единой ставки на протяжении срока аренды, отражающей одинаковую норму доходности по чистой инвестиции в аренду.

**Пример 7.** Компания предоставляет в аренду актив на основании договора финансовой аренды, вступившего в силу 1 июля 2016 года. Условиями договора предусмотрены 6 годовых арендных платежей в сумме 200 у.е. каждый, уплачиваемых в конце года. Чистые инвестиции в аренду составили 870 у.е. (200 \* 4.35 (к-т 6-летнего аннуитета). Процентная ставка заложенная в договоре аренды, равна 10%.

***Решение:***

***Учет операционной аренды***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Арендатор** | Арендодатель |
| Признание актива | Арендатор не владеет активом, следовательно, все риски, связанным с его владением остаются на арендодателе | Актив классифицируется в соответствии с его характером (не списывается с баланса) |
| Арендные платежи | Отражаются как расходы, распределяемые на регулярной или систематической основе, рассчитанной в соответствии с графиком времени получения выгод от актива | Арендные платежи отражаются на систематической основе в Отчете о прибылях и убытках как доходыПрямые затраты, связанные с заключением договора аренды, включаются в балансовую стоимость актива и списываются на расходы в течение срока аренды |
| Амортизация | Не начисляется, т.к. актив не признается на балансе арендатора | В соответствии с учетной политикой |

**Операционная аренда**

Арендные платежи отражаются в отчете о прибылях и убытках на систематической основе в течение срока аренды

В балансе показываются только предоплаты и начисления, относящиеся к арендованным активам, которыми компания не владеет.

**Пример 8.** По условиям договора аренды компания должна уплатить не подлежащий возврату депозит в размере 100 000 у.е., а также в течение последующих 3 лет вносить в первый день года арендную плату на сумму 100 000 у.е. Срок службы актива 6 лет.

Рассчитать сумму ежегодно относимую на счет прибылей и убытков и остатки, подлежащие признанию в балансе в конце первого года аренды.

***Решение:***

Отчет о прибылях и убытках

ОФП

**Продажа с обратной арендой.**

Продажа актива продавцом и сдачу того же актива в аренду продавцу .

Признание продажи с обратной арендой зависит от того, удовлетворены ли критерии признания выручки, установленные МСФО 15.

 **Передача актива является продажей**

 Если выполняются критерии признания выручки (IFRS 15), то продавец (арендатор) должен:

* Отразить получение денежных средств
* Прекратить признание проданного актива
* Отразить актив в форме права собственности как объект обратной аренды
* Отразить обязательство по аренде
* Отразить прибыль/убыток пропорционально части актива, проданного покупателю (арендодателю)

 Если актив продан по цене, отличающейся от его справедливой стоимости, продавец должен скорректировать выручку от продажи до справедливой стоимости, отразив корректировку:

* Как предоплату арендных платежей, если актив продан ниже рыночной цены
* Дополнительное финансирование, если актив продан по цене выше рыночной

*Покупатель-арендодатель*

- учитывает покупку актива с применением соответствующих стандартов (МСФО 16), а аренду с применением требований к учету аренды арендодателем.

**Передача актива не является продажей**

Если критерии признания выручки (IFRS 15) не выполняются, выручка не отражается в отчетности арендодателя и актив не списывается

Продавец применяет IFRS 9 «Финансовые инструменты» и признает финансовые обязательства в отношении дохода, полученного при продаже актива (кредит).

*Покупатель-арендодатель*

- признает финансовый актив в размере переданных за актив денежных средств (заем выданный). Финансовый актив в дальнейшем учитывается в соответствии с МСФО 9 «Финансовые инструменты».

***Пример 9.*** 1 января 2018 года компания «Альфа» продала компании «Бетта» оборудование. Остаточная стоимость оборудования на 1 января 2018 года 1 000 000 у.е., оставшийся срок службы 10 лет. Компания «Альфа» в тот же день арендовала оборудование на 5 лет. Арендные платежи выплачиваются ежегодно в конце года. Справедливая стоимость оборудования на 1 января 2018 года 1 500 000 у.е.

Годовая ставка процента – 10%. Приведенная стоимость 1 у.е. в течение 5 лет по ставке 10% - 3,79.

Покажите как данная операция будет учитываться в финансовой отчетности компании «Альфа» за год, закончившийся 31 декабря 2018 года.

**Решение:**

1. ***Цена продажи 1 500 000 у.е., ежегодные арендные платежи 250 000 у.е.***

**Отчет о финансовом положении компании «Альфа» на 31.12. 2018 года**

**Отчет о прибылях и убытках и прочес совокупном доходе компании «Альфа» за 2018 год**

1. ***Цена продажи 1700 000 у.е., ежегодные арендные платежи 303 000 у.е.***

**Отчет о финансовом положении компании «Альфа» на 31.12. 2018 года**

**Отчет о прибылях и убытках и прочес совокупном доходе компании «Альфа» за 2018 год**

1. ***Цена продажи 1300 000 у.е., ежегодные арендные платежи 200 000 у.е.***

**Отчет о финансовом положении компании «Альфа» на 31.12. 2018 года**

**Отчет о прибылях и убытках и прочес совокупном доходе компании «Альфа» за 2018 год**

**7.IAS 36 «Обесценение активов»**

***Тест на обесценение -*** сравнение балансовой стоимости актива с его возмещаемой величиной

***Балансовая стоимость –*** сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

***Затраты на выбытие/расходы на продажу*** – дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или ЕГДС, кроме финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

***Убыток от обесценения –*** сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость

***Возмещаемая сумма (величина, стоимость)*** – это наибольшая из:

- справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

- ценности использования.

***Справедливая стоимость –*** цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (МСФО 13).

***Ценность использования*** – дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, которые предполагается получить от актива (или ЕГДС)

***Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС)* -** наименьшая определяемая группа активов, которая автономно обеспечивает приток денежных средств

Тест на обесценение осуществляется при наличии признаков обесценения.

Без признаков тест на обесценение проводится для:

- Гудвилла, приобретенного при объединении компаний

- НМА с неопределенным сроком службы

- Не готовых к использованию активов

*Методика теста на обесценение:*

* 1. Определяется возмещаемая величина
	2. Если одна из этих величин больше балансовой стоимости, обесценение не осуществляется
	3. Если балансовая стоимость больше возмещаемой величины отражается убыток от обесценения

|  |  |
| --- | --- |
| Дт Резерв переоценки | Кт Актив |
| Дт Убыток от обесценения |

***Пример.***  Определение возмещаемой суммы

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ценность использования | Справедливая стоимость за минусом затрат на продажу | Возмещаемая сумма | Балансовая стоимость |  |
| 900 | 1050 |  | 1000 |  |
| 900 | 980 |  | 1000 |  |
| 960 | 925 |  | 1000 |  |

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу - цена в договоре купли-продажи – текущая рыночная цена покупателя. В случае отсутствия текущей рыночной цены, для оценки может использоваться цена самой последней сделки.

Определение ценности использования включает оценку будущего притока и оттока денежных средств в связи с дальнейшим использованием актива в результате его выбытия в конце срока службы и применение соответствующей ставки дисконта.

***Пример.***  Один из цехов завода производит чистовую обработку деталей, которые затем отгружаются заказчикам. Балансовая стоимость оборудования в цехе на 31.12.2016 г. составляла 123 000 у.е. В соответствии с МСФО 36 цех был определен как ЕГДС.

С учетом износа оборудования, были определены денежные потоки генерируемые данной единицей.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Год | Доходы | Затраты (без амортизации) |
| 2017 | 75 000 | 28 000 |
| 2018 | 80 000 | 42 000 |
| 2019 | 65 000 | 55 000 |
| 2020 | 20 000 | 15 000 |
| Всего | 240 000 | 140 000 |

Справедливая стоимость оборудования цеха была определена на основании прайс-листов производителя оборудования и после корректировки на затраты по демонтажу равна 84 500 у.е.

Ценность использования рассчитана на основании денежных потоков путем их дисконтирования по ставке 5%.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год | Чистый денежный поток | Коэфф. Дисконта1/(1+5%)n | Ценность использования |
| 2017 | 47 000 | 0.95238 | 44 761,91 |
| 2018 | 38 000 | 0.90703 | 34 467,12 |
| 2019 | 10 000 | 0.86340 | 8 638,38 |
| 2020 | 5 000 | 0.82270 | 4 113,51 |
| Всего |  |  | 91 980,91 |

Возмещаемая стоимость = 91 980,91

Балансовая стоимость превышает возмещаемую, компания должна признать убыток от обесценения.

123 000 – 91 981 = 31 019 у.е. данная сумма включается в ОПУ за 2016 год.

Балансовая стоимость ЕГДС должна включать балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно к ней отнесены либо распределены на нее на разумной и последовательной основе.

Гудвилл, приобретенный в ходе объединения бизнеса, должен распределяться между всеми единицами, генерирующими денежные средства, входящими в состав приобретающей компании.

***Пример.*** 31 декабря 2013 года копания Альфа приобрела 100% компании Гамма за 3000 у.е.

Гамма имеет три ЕГДС – А, В, С – с чистой справедливой стоимостью 1200, 800 и 400 у.е. соответственно.

Альфа признает гудвилл, равный 600 (3000 – 2400), который относится к Гамме.

*Гудвил может быть распределен на разумной и последовательной основе.*

Значения чистой справедливой стоимости А, В, С на 31 декабря 2013 года считаются разумной основой для пропорционального распределения гудвила на А, В, С.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 31.12.2013 | А | В | С | Итого |
| Балансовая стоимость чистых активовПроцент распределенияРаспределение гудвила (с учетом процента)Балансовая стоимость ЕГДС | 120050%3001500 | 80033%198998 | 40017%102502 | 2400100%6003000 |

*Гудвил не может быть распределен на разумной и последовательной основе.*

Нет разумной базы для распределения гудвил на А, В, С.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 31.12.2013 | А | В | С | Итого |
| Балансовая стоимость чистых активовПропорцияРаспределение гудвила Балансовая стоимость ЕГДС | 12001200 | 800800 | 400400 | 2400100%6003000 |

После распределения гудвилл между ЕГДС, они подлежат проверке на обесценение хотя бы один раз в году или как только появятся признаки обесценения гудвилл или самой ЕГДС.

Убыток от обесценения ЕГДС должен быть распределен между всеми активами единицы в следующем порядке:

- списывается гудвилл, касающийся единицы (при наличии)

- затем убыток распределяется между всеми активами единицы на пропорциональной основе. При этом балансовая стоимость актива не оказалась ниже наибольшей из величин:

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу,

 - ценности использования и нуля.

Если произошло обесценение отдельно взятого актива, входящего в ЕГДС, а не самой единицы, то убыток от обесценения не признается даже если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу окажется ниже его балансовой стоимости.

*Правила обесценения генерирующих единиц:*

1. Обесцениваются фактически уничтоженные активы
2. Обесценивается гудвилл
3. Обесцениваются оставшиеся активы на пропорциональной основе (пропорционально балансовой стоимости), но не ниже их справедливой стоимости

***Пример.*** 1 января 2011 г. компания приобрела таксомоторный бизнес за 230000 у.е. Стоимость активов данного бизнеса на дату его приобретения исходя из их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, составляла:

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование актива | Стоимость (тыс. у.е.) |
| Автомобили (12 ед.) | 120 |
| Лицензия на право осуществления перевозок | 30 |
| Дебиторская задолженность | 10 |
| Денежные средства | 50 |
| Кредиторская задолженность | 20 |

 1 февраля 2011 г. у таксомоторной компании украли 3 автомобиля. Их справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равнялась 30000 у.е., однако они были не застрахованы. В итоге компания планирует признать убыток от обесценения на сумму 45000 у.е. (включая убытки в результате кражи автомобилей). 1 марта 2011 г. конкурирующая таксомоторная компания начала работать на той же территории. Ожидается, что доход компании снизится на 25%. Это приведет к уменьшению дисконтированной стоимости использования активов ее бизнеса до 150000 у.е. Из-за появления конкурирующей таксомоторной компании справедливая стоимость лицензии на право осуществления перевозок, за вычетом затрат на ее продажу снизилась до 25000 у.е. Справедливая стоимость, за вычетом затрат на продажу прочих активов, осталась неизменной, начиная с 1 января 2011 г.

***Решение:***

*Восстановление убытка для отдельного актива:*

1. Увеличенная за счет реверса балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, сформированную, если бы обесценение не производилось

2. Реверс убытка признается в отчете о прибыли и убытках как прибыль

3. Прибыль по восстановлению не может быть больше суммы ранее признанных убытков, уменьшенных на сумму амортизации

4. Амортизация должна быть скорректирована

*Восстановление убытка для ЕГДС:*

1. Осуществляется реверс обесценения активов, кроме гудвилла, пропорционально их балансовой стоимости
2. Реверс гудвилла запрещен

3. После распределения стоимость ЕГДС не должна быть больше наименьшей из двух:

* Возмещаемой стоимости ЕГДС
* Балансовой стоимости ЕГДС, которая была бы определена без факта обесценения

4. В отчете о прибылях и убытках реверс отражается в одной строке с амортизацией.